

# わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望(上)

——製造業の実態——

上 東 正 和

富山大学紀要. 富大経済論集      第60巻第3号抜刷(2015年3月)

富山大学経済学部

# わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望(上)

## ——製造業の実態——

上 東 正 和

キーワード：中小企業，製造業，利益計画，意思決定のための管理会計，原価企画，原価管理，ABC/ABM，実体管理，組織管理のための管理会計，予算管理，MPC，業績管理，BSC

- I. はじめに
- II. 質問票調査の概要と回答企業
- III. わが国中小企業における製造業の管理会計手法
- IV. 回答企業における経営管理のコンテキスト
- V. わが国中小企業における製造業の管理会計実践の実態
- VI. おわりに

### I. はじめに

わが国におけるこれまでの管理会計実践に関する研究は，上場企業を対象としたものが多く，中小企業の管理会計実践については，これまでほとんど明らかにされてこなかった。しかし，上場企業の管理会計実践のみをもって，わが国企業の管理会計実践とすることは不可能であろう。それはわが国においては，上場企業よりも中小企業のほうが圧倒的に多数を占めるからである。

また，わが国におけるこれまでの管理会計実践に関する研究は，特定の手法にまつわるものが多く，わが国中小企業が全体として，どのような管理会計手法を組み合わせる管理会計システムを構築しているか，あるいはまたそのコン

テキストとなる経営管理実践との関係はどのようなものかといったことについて、これまで十分に明らかにされてきたとはいえない。

そこで本稿では、こうしたことを明らかにするためにアンケート調査を実施した。先の拙稿（2014a）では、わが国上場企業の製造業に焦点を当てて検討したが、本稿では、資本金が5億未満のわが国中小企業における製造業の管理会計実践の実態に焦点をあてて検討する。

中小企業といってもその規模はまちまちであるが、本稿では会社法の区分でいうところの資本金5億以上または負債総額200億以上のいわゆる大企業以外の企業のうち、従業員数が100名以上の比較的大規模な企業に焦点を当てて調査した。したがっていわゆる零細事業者などは含まれていない。

本稿では、拙稿（2014a;2014b）と同様に、わが国中小企業における「製造業」の管理会計実践の実態を「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「ABC/ABM」（活動基準原価計算、以下ABCと略記）、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」（ミニ・プロフィットセンター、以下MPCと略記）、「業績管理」、「BSC」（バランズド・スコアカード、以下BSCと略記）にわけて、経営戦略、マーケティング、意思決定、バリューチェーン、組織形態などとの関係とともに体系的に明らかにすることを目的とする。

本稿の構成は、第Ⅱ節において、質問票調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅲ節において、わが国中小企業における製造業の管理会計手法の実態を概観し、第Ⅳ節において、この度の回答企業における経営管理のコンテキストの調査結果について記載し、第Ⅴ節においては、わが国中小企業における製造業の管理会計実践について、手法ごとにその経営管理実践との関係、他の手法との関係を含めて、拙稿（2014a）の上場企業の製造業と比較検討しながら考察する。第Ⅵ節においては、本稿をまとめたうえで今後の課題を提示する。

## Ⅱ．質問票調査の概要と回答企業

### 1．質問票調査の概要

本調査における調査対象企業は、金融業と保険業を除く従業員数 100 名以上の非上場の企業（調査後、100 名未満になった企業も含む）で、資本金が 5 億円未満の中小企業である。該当する企業は 8,027 社あったが、そのすべてに質問票を送付することは不可能であったため、都道府県ごとに存在する上記の条件に合致する企業数に比例するかたちで、売上金額や総資産額ではなく、商用のデータベース内の「企業コード」から任意にランダムサンプリングした 3,500 社に対して質問票を送付した。質問票は 2014 年 6 月 31 日を回収期限として、2014 年 6 月 1 日に郵送を実施した。発送先は各企業の経理部長宛てに郵送した。

回収期限後も含めた最終回収企業は 301 社（製造業 118 社、非製造業が 183 社）で回収率は 8.6% であった。そのうち本稿では製造業の 118 社について考察の対象とした。

### 2．業界

今回のアンケート調査の回答企業の属する業界については、次表の通りである。

図表 1：中小企業における製造業の業界

	発送	回収	回収率
食料品	143	11	7.69%
繊維・パルプ・紙	88	8	9.09%
化学・医薬品	186	10	5.38%
石油・石炭・ゴム・窯業	57	5	8.77%
鉄鋼	42	2	4.76%
非鉄金属	33	6	18.18%
金属	129	8	6.20%
機械	199	10	5.03%

電気機械	152	13	8.55%
輸送用機器	129	16	12.40%
精密機器	34	6	17.65%
その他製造	121	18	14.88%
不明		5	
合計		118	8.99%

回収企業のうち業界を特定できない5社を除いた113社の業界分布について、質問票を送付した1,313社の業界分布と適合していることをカイ二乗検定によって確認した（ $\chi^2=19.074$ , 自由度=11,  $p=.060$ ）結果、深刻な問題はない。ただ、これが存在する全企業の業界分布に一致する保証がないことは否めない。

なお、拙稿（2014a）の上場企業の製造業とこの度の中小企業における製造業の企業規模の相違は以下の通りである。

#### ①売上規模

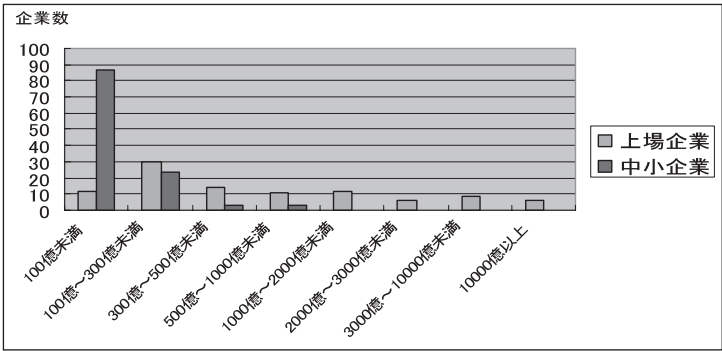
売上規模については、次図のようになった。

図表2：上場企業と中小企業の売上規模比較

	上場企業	中小企業
100 億円未満	12	87
100 億円～ 300 億円未満	30	24
300 億円～ 500 億円未満	14	3
500 億円～ 1000 億円未満	11	3
1000 億円～ 2000 億円未満	12	
2000 億円～ 3000 億円未満	6	
3000 億円～ 10000 億円未満	9	
10000 億円以上	6	

グラフについても示すと次のようになった。

図表 3：上場企業と中小企業の売上規模比較（グラフ）



②総資産規模

総資産規模については、次表のようになった。

図表 4：上場企業と中小企業の総資産規模比較

	上場企業	中小企業
100 億円未満	11	92
100 億円～ 300 億円未満	24	22
300 億円～ 500 億円未満	17	2
500 億円～ 1000 億円未満	15	
1000 億円～ 2000 億円未満	8	
2000 億円～ 3000 億円未満	7	
3000 億円～ 10000 億円未満	10	
10000 億円以上	7	

③従業員規模

従業員規模については、次表のようになった。

図表 5：上場企業と中小企業の従業員規模比較

	上場企業	中小企業
500 人未満	38	104
500 人～ 1000 人未満	21	9

1000 人～ 2000 人未満	10	4
2000 人～ 3000 人未満	4	
3000 人～ 4000 人未満	5	
4000 人～ 5000 人未満	3	
5000 人～ 10000 人未満	14	
その他（10000 人以上）	4	

以上を前提にして、次節においては、わが国中小企業における製造業の管理会計手法について概観する。

### Ⅲ. わが国中小企業における製造業の管理会計手法

#### 1. わが国中小企業における製造業の管理会計手法

わが国中小企業における製造業の管理会計手法である利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、ABC/ABM、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSC の「行う」、「行わない」について尋ねた結果は次表のようになった。

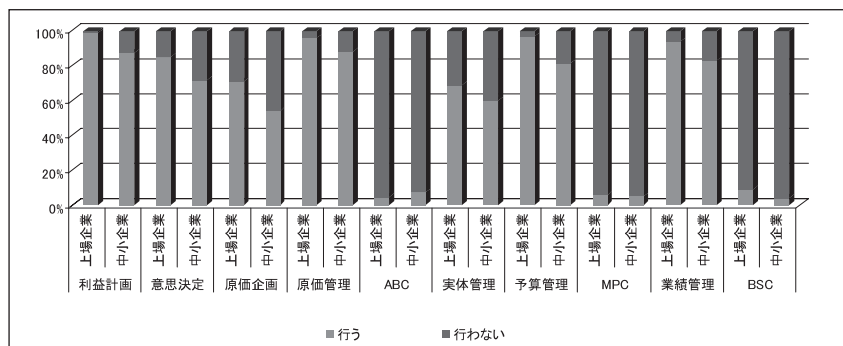
図表 6：上場企業と中小企業の各管理会計手法の有無の比較

	利益計画		意思決定		原価企画	
	上場企業	中小企業	上場企業	中小企業	上場企業	中小企業
行う	99(99.0%)	103(87.3%)	85(85.0%)	85(72.0%)	71(71.0%)	64(54.2%)
行わない	1(1.0%)	15(12.7%)	15(15.0%)	33(28.0%)	29(29.0%)	54(45.8%)

原価管理		ABC/ABM		実体管理		予算管理	
上場企業	中小企業	上場企業	中小企業	上場企業	中小企業	上場企業	中小企業
96(96.0%)	104(88.1%)	5(5.0%)	9(7.6%)	69(69.0%)	69(58.5%)	97(97.0%)	96(81.4%)
4(4.0%)	14(11.9%)	95(95.0%)	109(92.4%)	31(31.0%)	46(39.0%)	3(3.0%)	22(18.6%)

MPC		業績管理		BSC	
上場企業	中小企業	上場企業	中小企業	上場企業	中小企業
6(6.0%)	6(5.1%)	94(94.0%)	98(83.1%)	9(9.0%)	5(4.2%)
94(94.0%)	112(94.9%)	6(6.0%)	20(16.9%)	91(91.0%)	113(95.8%)

図表7：上場企業と中小企業の各管理会計手法の有無の比較（グラフ）



わが国中小企業における製造業においても、「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」については、上場企業ほどではないにしてもほとんどの企業で行われていた。「意思決定のための管理会計」は72.0%の企業で行なわれていた。また、「原価管理」については88.1%の企業で行われており、「原価企画」は54.2%の企業で行われていたが、これらは拙稿（2014a）の上場企業における製造業よりは少なかった。「実体管理」は管理会計手法というわけではないが、対比のために尋ねたところ58.5%であり、上場企業と比べて低かった。さらに、これまで学会等で議論されてきた「ABC/ABM」や「MPC」、「BSC」などはやはりほとんど採用がなかった。

各手法の「有無」については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、



「利益計画」,「意思決定のための管理会計」,「原価企画」,「原価管理」,「予算管理」,「業績管理」とほとんどの手法の有無に差がみられた。

**図表 8 : t 検定（上場企業と中小企業の各管理会計手法の有無の比較）**

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
利益計画の有無	-3.617	141.1	0.000	-0.117
意思決定の管理会計の有無	-2.363	215.2	0.019	-0.130
原価企画の有無	-2.586	214.8	0.010	-0.168
原価管理の有無	-2.197	196.8	0.029	-0.079
実体管理の有無	-1.378	211.6	0.170	-0.090
予算管理の有無	-3.923	165.9	0.000	-0.156
業績管理の有無	-2.600	200.8	0.010	-0.109

上場企業の製造業と中小企業の製造業では、やはり用いている管理会計手法に差があるというのが、この度の調査の重要な発見事項の1つである。

## 2. わが中小企業における製造業の管理会計手法の管理会計業務に占める割合

わが国中小企業における製造業の管理会計実務において、利益計画、意思決定のための管理会計、原価企画、原価管理、実体管理、予算管理、MPC、業績管理、BSCのそれぞれがどのくらいのウエイト、割合で行われているかを7点リッカートスケールで調査した。その結果は、次表の通りである（「1 非常に少ない」から「7 非常に多い」）。

**図表 9 : 上場企業と中小企業の各管理会計手法の割合の比較**

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
利益計画	98	5.55	1.1	103	4.92	1.36
意思決定	85	5.08	1.3	85	4.76	1.21
原価企画	68	4.47	1.6	63	4.32	1.48
原価管理	94	5.18	1.2	101	4.75	1.37

ABC/ABM	10	4.20	1.6	9	2.88	1.45
実体管理	64	4.56	1.4	67	4.73	1.26
予算管理	95	5.40	1.1	95	4.96	1.21
MPC	6	4.83	1.6	6	5.00	1.79
業績管理	87	5.11	1.2	97	4.88	1.26
BSC	8	3.50	1.6	4	4.75	2.22

中小企業の製造業においても、予算管理、利益計画、業績管理、意思決定のための管理会計、原価管理などの順で管理会計業務のなかで占める「割合」が多い。「利益計画」、「予算管理」、「業績管理」は、かなり大きな「割合」で行われている。「原価管理」や「原価企画」の「割合」は中小企業における製造業という本稿のくくりでは、拙稿（2014a）の上場企業における製造業と比べて少なかった。

各種手法の割合については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、「利益計画」、「原価管理」、「予算管理」の割合に差がみられた。

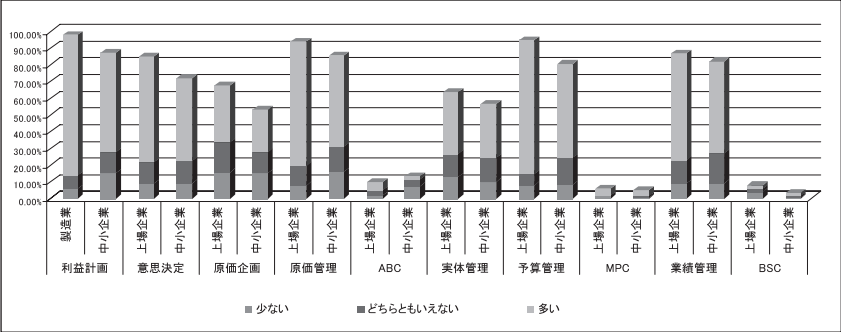
**図表 10： t 検定（上場企業と中小企業の管理会計手法の割合の比較）**

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
利益計画の割合	3.560	199.0	0.000	0.618
意思決定の管理会計の割合	1.600	168.0	0.111	0.306
原価企画の割合	0.522	129.0	0.602	0.138
原価管理の割合	2.679	190.8	0.008	0.482
実体管理の割合	-0.926	129.0	0.356	-0.216
予算管理の割合	2.763	188.0	0.006	0.463
業績管理の割合	1.437	182.0	0.153	0.262

利益計画や予算管理は、上場企業では重視していない企業はなかったが、中小企業における製造業では上場企業の製造業ほどには重視されていないのかもしれないというのがこの度の調査の重要な発見事項の1つである。

それぞれの手法は、7点リッカートスケールで尋ねたものであるが、以下、見易さを考慮して、3点リッカートスケール（「1～3」を1,「4」を2,「5～7」を3）に直した上でグラフ化したものを示すことにする（以下同様）。

図表 11：上場企業と中小企業の各管理会計手法の割合の比較（グラフ）



なお、これらの手法相互の相関は、リッカートスケールで尋ねたものなので、Spearman の相関係数をとったところ、次表のように「利益計画」と「予算管理」( $r=.334, p<.01$ ) には上場企業でみられたような強い相関はなかったが、「予算管理」と「業績管理」( $r=.439, p<.01$ ) などには相関があり、「原価管理」と「予算管理」にも相関がみられたことは上場企業の製造業と同じであった。

図表 12：各管理会計手法の割合相互の相関

	利益計画	意思決定	原価企画	原価管理	実体管理	予算管理
利益計画						
意思決定	.389(**)					
原価企画	.362(**)	.397(**)				
原価管理	.294(**)	.469(**)	.617(**)			
実体管理	.028	.369(**)	.322	.395(**)		
予算管理	.334(**)	.545(**)	.437(**)	.506(**)	.262	
業績管理	.354(**)	.607(**)	.423(**)	.369(**)	.256	.439(**)

\*\* 相関は、1 % 水準で有意（両側）

網掛け部分は相関の高かったところ

「予算管理」,「業績管理」は一体として行われるのは上場企業の製造業と同じであるが,「利益計画」はそれほどでもないのかもしれない。また,企業によっては,原価管理も予算管理と一体的に行っているものと思われる。

### 3. 各種手法の満足度

上記, 各種手法を用いている企業にその「満足度」ないし効果について尋ねた結果は, 次表のようになった(「1 非常に不満」から「7 非常に満足」)。

**図表 13：上場企業と中小企業の各管理会計手法の満足度の比較**

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
利益計画	96	4.63	1.1	101	4.30	1.14
意思決定	82	4.50	1.2	85	4.34	1.17
原価企画	57	4.42	1.0	62	4.35	1.15
原価管理	80	4.45	1.3	98	4.13	1.13
ABC/ABM	10	4.30	1.3	9	3.89	0.93
予算管理	91	4.56	1.2	90	4.59	0.99
MPC	6	4.67	1.2	6	4.33	1.75
業績管理	91	4.64	0.9	98	4.46	1.04
BSC	9	4.11	1.1	5	4.20	1.48

満足度については, 上場企業の製造業と中小企業の製造業でt検定を行った結果, 差がみられなかった。回答企業は, 採用している手法に関しては, ほぼ同じ評価を示しているないし同じような評価を下すからその手法を用いていると考えられる。

## Ⅳ. 回答企業における経営管理のコンテキスト

回答企業における経営管理のコンテキストとして、本稿では、現実の実務のなかで用いられる概念である「業界構造の5つの力」、「経営戦略」、「マーケティング」、「意思決定」、「バリューチェーン」、「組織形態」に着目し調査した。

### 1. 業界構造の5つの力

業界構造の5つの力については、7点リッカートスケールで尋ねたところ、「業界内の競争」(5.40)、「買手の競争力」(5.00)が強く、「売手の競争力」(4.36)、「代替品・サービスの脅威」(4.23)、「新規参入の脅威」(3.65)の順になった。

図表 14：上場企業と中小企業の業界構造の「5つの力」の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
新規参入の脅威	80	4.03	1.47	89	3.65	1.55
買手の競争力	85	5.38	1.11	90	5.00	1.23
売手の競争力	81	4.22	1.25	90	4.36	1.33
業界内の競争	92	5.70	1.05	108	5.40	1.23
代替品・サービスの脅威	82	4.43	1.40	83	4.23	1.43

「5つの力」については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、この度の調査では、「買手の競争力」と「業界内の競争」に差がみられた。表の網掛部分はt検定で差がでた部分である（以下、同様）。

### 2. 経営戦略

#### ①全社戦略と事業戦略

全社戦略と事業戦略のウエイトでは、中小企業の製造業においても、「全社戦略」(4.38)よりも「事業戦略」(5.04)にウエイトをおいている企業のほうが多かった。

図表 15：上場企業と中小企業の全社戦略と事業戦略の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
全社戦略	96	4.72	1.30	116	4.38	1.48
事業戦略	97	5.54	1.00	117	5.04	1.26

## ②事業拡大戦略

事業を拡大するための戦略についても、もちろん企業独自の色彩が強いと思われるが、この度の中小企業の製造業の調査では、「市場浸透戦略」（4.98）、「新製品開発戦略」（4.94）、「新市場開拓戦略」（4.56）の重視度が大きく、「多角化戦略」（3.28）の順となった。

図表 16：上場企業と中小企業の事業拡大戦略の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
市場浸透戦略	86	5.13	1.21	102	4.98	1.36
新市場開拓戦略	90	4.84	1.37	96	4.56	1.43
新製品開発戦略	92	5.47	1.21	102	4.94	1.46
多角化戦略	78	3.44	1.40	87	3.28	1.52

「事業拡大戦略」については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、この度の調査では、「新製品開発戦略」の重視度に差がみられた。

## ③競争戦略

事業レベルの競争戦略では、「差別化戦略」（5.06）の重視度が最も大きく、「コスト・リーダーシップ戦略」（4.67）、「集中戦略」（4.33）をとる企業がそれに続く。

図表 17：上場企業と中小企業の競争戦略の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
コスト・リーダーシップ戦略	86	4.79	1.52	94	4.67	1.63
差別化戦略	95	5.73	0.92	100	5.06	1.40
集中戦略	85	4.51	1.38	92	4.33	1.42

### 3. マーケティング戦略

マーケティングのいわゆる 4 P 戦略については、本稿では製造業を対象にしていることもあり、「製品戦略」(5.16)、「価格戦略」(5.16)の重視度が最も大きく、次いで「流通戦略」(3.85)、「プロモーション戦略」(3.75)の順であった。

図表 18：上場企業と中小企業のマーケティングの 4 P 戦略の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
製品戦略	95	5.80	0.95	108	5.16	1.16
価格戦略	95	5.20	1.18	109	5.16	1.38
流通戦略	94	4.20	1.35	99	3.85	1.27
プロモーション戦略	92	4.22	1.26	96	3.76	1.35

マーケティングの 4P 戦略のうち「価格戦略」と 5 つの力の「買手の競争力」、「業界内での競争」には相関（それぞれ  $r=.409$ ,  $r=.510$ ,  $p<.01$ ）がみられた。

### 4. 意思決定

#### ①短期的意思決定

意思決定について、短期的意思決定の割合は「非常に多い」が 11.1%で、「かなり多い」27.1%、「やや多い」38.3%、「どちらともいえない」18.5%であった。

短期的意思決定との関係では、Spearman の相関係数をとったところ、5 つの力の「買手の競争力」と「短期的意思決定」に相関（ $r=.430$ ,  $p<.01$ ）がみ

られた。

## ②長期的意思決定

長期的意思決定は、「非常に多い」4.8%,「かなり多い」6.1%,「やや多い」48.8%,「どちらともいえない」23.2%の順であり、短期的意思決定のほうが相対的に多いようであった。

長期的意思決定との関係では、Kruskal Wallis の検定を行ったところ、「組織形態」(職能別組織か事業(本)部制)によって長期的意思決定に差がみられた。

なお、「意思決定」については、上場企業の製造業と中小企業の製造業でt検定を行った結果、差がみられなかった。

## 5. バリュチェーン

バリュチェーンについては、本稿では製造業を対象にしていることもあり、「製造」(5.68),「技術開発」(5.01)の重視度が大きい傾向があり,「購買物流」(4.81),「調達活動」(4.77),「出荷物流」と「販売・マーケティング」が共に(4.58),「サービス」(4.30)などの順であった。

図表 19：上場企業と中小企業のバリュチェーンの比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
購買物流	85	4.91	1.45	84	4.81	1.30
製造	91	5.66	1.11	103	5.68	1.22
出荷物流	86	4.86	1.14	85	4.58	1.29
販売・マーケティング	85	4.98	1.14	85	4.58	1.44
サービス	82	4.62	1.10	80	4.30	1.34
調達活動	80	5.08	1.24	86	4.77	1.41
技術開発	86	5.27	1.40	84	5.01	1.43
人事・労務管理	80	4.20	1.18	84	4.35	1.40
全般管理	79	4.43	1.09	77	4.29	1.07

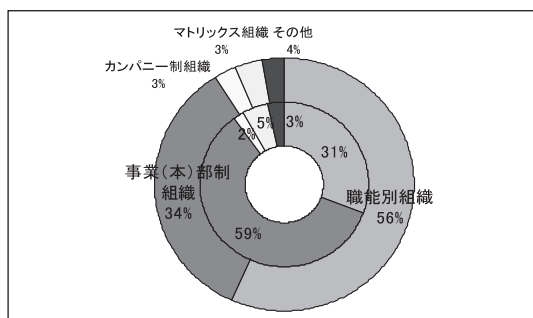


「バリューチェーン」については、上場企業の製造業と中小企業の製造業でt検定を行った結果、差がみられなかった。

## 6. 組織形態

組織形態については、「職能（機能）別組織」が56.6%、「事業部ないし事業本部制」が34.5%であった。ほとんどの企業が事業部制ないし事業本部制、そして職能別組織の形態をとっているが、中小企業では上場企業に比べて職能別組織が多かった。それ以外は次図のようになった。図の外側が中小企業であり内側が上場企業である（以下同じ）。

図表 20：上場企業と中小企業の組織形態の比較



以上を踏まえて、次節において、わが国中小企業における製造業の管理会計実践の実態について、手法ごとに考察する。

## V. わが国中小企業における製造業の管理会計実践の実態

### 1. 利益計画

利益計画の利用は前々節でみたように87.3%で、上場企業ほどでないにしても多かった。利益計画の管理会計実務に占める割合は、「非常に多い」10.7%、「かなり多い」26.2%、「やや多い」31.3%で、かなり多用されていた。

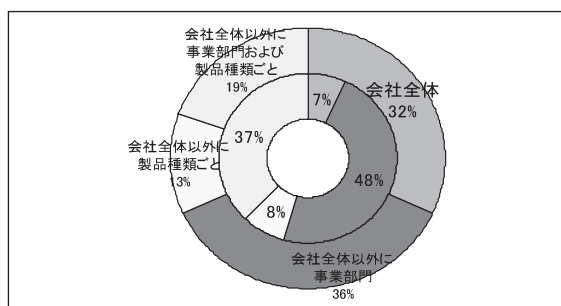
利益計画と経営計画との関係については、「非常に強い」15.5%、「かなり強い」

25.2%,「やや強い」37.9%で、これだけで多くを占める。利益計画はやはり経営計画をもとに行われている。

### ①利益計画の範囲

利益計画について、まずはその範囲について尋ねたところ、「会社全体以外に事業部門ごと」35.9%,「会社全体」32.0%,「会社全体以外に事業部門および製品種類ごと」19.4%,「会社全体以外に製品種類ごと」12.6%の順であった。上場企業と比べて,「会社全体」でしか利益計画を行わない企業も多い。

図表 21：上場企業と中小企業の利益計画の範囲の比較



利益計画の範囲と利益計画の割合について Krasukal Wallis の検定を行ったところ、やはり有意な差があった。「利益計画の範囲」が異なれば利益計画のウェイト、割合に差がでていた。

### ②利益計画の手法

利益計画の手法については、先行研究（吉田他, 2012）を参考にして、その利用割合を7点リッカートスケール（「1 全く利用していない」から「7 非常に利用している」）で調査した。

次表に示すとおり,「原価企画」(5.15),「見積財務諸表」(4.70),「CVP 分析」(4.35),「SWOT 分析」(3.62),「製品ポートフォリオ」(3.52)の順に多用されていた。拙稿（2014a）の上場企業に比べて見積財務諸表の利用はやや少なかった。

図表 22：上場企業と中小企業の利益計画の手法の比較

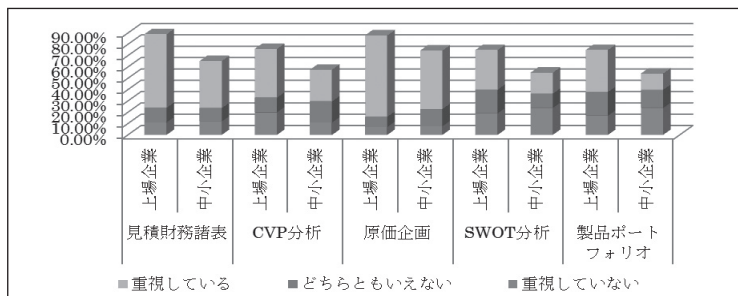
	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
見積財務諸表	89	5.27	1.55	77	4.70	1.67
CVP 分析	76	4.51	1.68	68	4.35	1.67
原価企画	88	5.42	1.28	88	5.15	1.44
SWOT 分析	75	4.28	1.37	65	3.62	1.66
製品ポートフォリオ	75	4.29	1.26	64	3.52	1.52

利益計画の手法については、上場企業と中小企業で t 検定を行った結果、「見積財務諸表」、「SWOT 分析」、「製品ポートフォリオ」の重視度に差がみられた。中小企業の製造業ではこうした手法は上場企業の製造業ほどには用いられていないのかもしれない。表の網掛部分は t 検定で差がでた部分である（以下、同様）。

図表 23：t 検定（上場企業と中小企業の利益計画の手法の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
見積財務諸表	2.234	164.0	0.027	0.557
CVP 分析	0.529	142.0	0.598	0.147
原価企画	1.274	174.0	0.204	0.261
SWOT 分析	2.425	122.3	0.017	0.625
製品ポートフォリオ	3.116	120.3	0.002	0.738

図表 24：上場企業と中小企業の利益計画の手法の比較（グラフ）



### ③ CVP 分析

また CVP 分析の利用目的について、先行研究（吉田他, 2012）を参考にして、7 点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した。

その結果、CVP 分析の利用目的は、「利益計画の立案」（5.14）, 「利益計画の決定」（5.04）, 「企画・計画段階での損益分析」（4.88）, 「月次・週次の実績分析・評価」（3.33）の順であった。

CVP 分析の目的については、上場企業と中小企業で t 検定を行った結果、差がみられなかった。

## 2. 意思決定のための管理会計

意思決定のための管理会計は、72.0% の企業で行われていた。意思決定のための管理会計情報の利用割合は、「非常に多い」4.7%, 「かなり多い」20.0%, 「やや多い」43.5% で、一般に考えられているほどではないと思われる。

意思決定のための管理会計の手法は、「直接原価計算」（5.17）, 「経営分析」（5.04）, 「CVP・損益分岐点分析」（4.59）, 「設備投資の経済計算」（4.37）, 「差額原価収益分析」（3.45）の順で用いられていた。

図表 25：上場企業と中小企業の意思決定のための管理会計の手法の比較

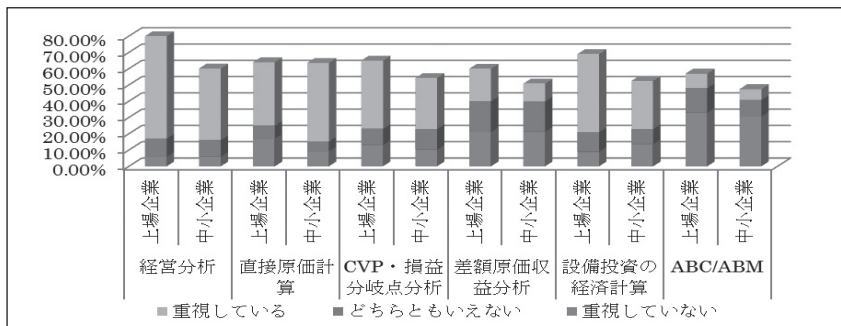
	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
経営分析	80	5.28	1.34	71	5.04	1.34
直接原価計算	64	4.61	1.71	75	5.17	1.46
CVP, 損益分岐点分析	65	4.71	1.54	64	4.59	1.51
差額原価収益分析	60	3.92	1.59	60	3.45	1.52
設備投資の経済計算	69	4.96	1.33	62	4.37	1.65
ABC/ABM	57	3.02	1.64	56	2.77	1.54

意思決定のための管理会計の手法については、上場企業と中小企業で t 検定を行った結果、「直接原価計算」、「設備投資の経済計算」の重視度に差がみられた。設備投資などについては中小企業における製造業は上場企業の製造業よりも少ないのかもしれない。

図表 26：t 検定（意思決定のための管理会計の手法の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
経営分析情報	1.014	149.0	0.312	0.220
直接原価計算	-2.272	125.7	0.025	-0.611
CVP, 損益分岐点分析	0.370	127.0	0.712	0.099
差額原価収益分析	1.493	118.0	0.138	0.417
設備投資の経済計算	2.172	116.4	0.032	0.571
ABC/ABM	0.677	111.0	0.500	0.197

図表 27: 上場企業と中小企業の意思決定のための管理会計の手法の比較(グラフ)



Spearman の相関係数をとったところ、「直接原価計算」は、「短期的意思決定」と相関 ( $r=.438$ ,  $p<.01$ ), 「設備投資の経済計算」は、「長期的意思決定」との相関 ( $r=.445$ ,  $p<.01$ ) がみられたことは上場企業と同じであった。

また、マーケティングと意思決定の管理会計手法の関係について、上場企業と同様、「製品戦略」や「価格戦略」と「直接原価計算」に相関 (それぞれ  $r=.463$ ,  $r=.598$ , いずれも  $p<.01$ ) がみられた。

### 3. 原価企画

原価企画について、前々節でみたように、利用企業は 64 社の 54.2% であった。拙稿 (2014a) の上場企業の製造業の調査では、原価企画の利用企業は 71.0% であり、本調査はこれよりも低かった。

原価企画の管理会計実務で占める割合は、「非常に多い」6.3%, 「かなり多い」15.9%, 「やや多い」25.4%, 「どちらともいえない」が 23.8% であった。

#### ①原価企画の実施状況

原価企画の実施状況については、導入時期は考慮せず、現状について尋ねたところ、「組織的・全社的に実施」47.6%, 次いで「プロジェクト方式で臨時的に実施」36.5%, 「組織的に実施している事業所がある」が 15.9% の順であった。上場企業と同じ様子であった。

## ②原価企画の推進部門

原価企画の推進部門については、「事業（本）部内」（32.3%）,「企画管理部」（24.2%）,「プロジェクトチームや委員会」（22.6%）,「本社機構内組織」（14.5%）などの順であった。上場企業とそれほど変わらない様子であった。

## ③目標原価の設定方法

目標原価の設定方法について、本調査では、導入期、成長・成熟期などの区分を設けずに全体としての状況を尋ねたところ、「積上法」（5.36）が最も多く、「折衷法」（4.38）,「控除法」（4.36）の順となった。

図表 28：上場企業と中小企業の原価企画における目標原価の設定方法の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
積上法	49	5.37	0.99	53	5.36	1.19
控除法	36	4.17	1.54	36	4.36	1.68
折衷法	50	4.58	1.16	17	3.76	1.48

原価企画の目標原価設定方法については、上場企業と中小企業でt検定を行ったところ、とくに差がみられなかった。目標原価の設定方法に関しては、Spearman の相関係数をとったところ、「控除法」と「折衷法」に強い相関（ $r=.752$ ,  $p<.01$ ）がみられたが、これは完全な控除法をとる企業が少ないからであろう。

また「満足度」と強い相関をもっていたのが「積上法」（ $r=.426$ ,  $p<.01$ ）や「折衷法」（ $r=.423$ ,  $p<.01$ ）であり、控除法には相関がなかった。

## ④目標原価の達成手段

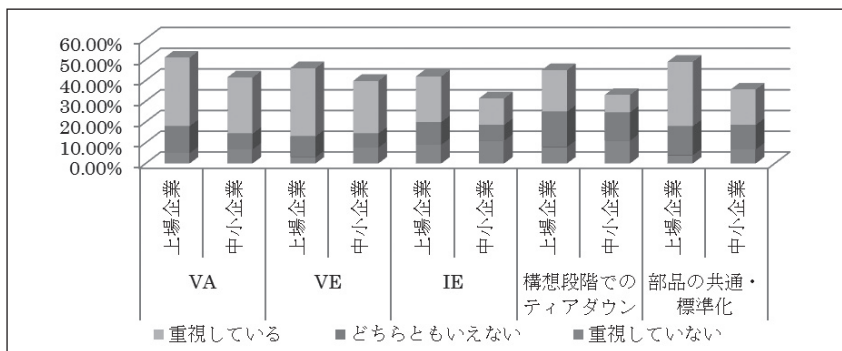
目標原価の達成手段について7点リカートスケールで尋ねた。目標原価の達成手段としては、中小企業の製造業では「VA」（4.65）,「VE」（4.60）,「部品の共通・標準化」（4.31）,「構想段階でのティアダウン」（3.72）の順となった。

図表 29：上場企業と中小企業の原価企画における目標原価の達成手段の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
VA	51	5.10	1.37	49	4.65	1.41
VE	46	5.04	1.23	47	4.60	1.44
IE	42	4.55	1.29	37	3.97	1.74
構想段階でのティアダウン	45	4.56	1.34	39	3.72	1.34
部品の共通・標準化	49	4.88	1.18	42	4.31	1.47

目標原価の達成手段については、上場企業と中小企業で t 検定を行った結果、「構想段階でのティアダウン」に差がみられた。

図表 30：上場企業と中小企業の原価企画における目標原価の達成手段の比較（グラフ）



中小企業では上場企業のようにコストリーダーシップ戦略との関係はみられなかったが、新製品開発戦略と「VA」( $r=.510, p<.01$ )、「VE」( $r=.425, p<.01$ )、「部品の共通・標準化」( $r=.577, p<.01$ )に相関がみられ、マーケティングの製品戦略や価格戦略との相関もみられた。バリューチェーンとの関係では「製造」以外に「人事・労務管理」で相関がみられた。

## ⑤原価企画の機能

さらに原価企画の機能について、7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した。その結果、「要求品質・機能の実現」(5.38)、「原価低減」(5.37)、「製品コンセプトの実現」(4.69)



の順であった。

原価企画の機能については、上場企業と中小企業でt検定を行ったところ、とくに差がみられなかった。

#### ⑥原価企画の逆機能

さらに原価企画の逆機能について、先行研究である吉田他（2012）を参考にして、7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した。その結果、「激しい原価低減要求による設計担当者の疲弊」（4.27）、「組織内のコンフリクト」（4.14）、「激しい原価低減要求によるサプライヤーの疲弊」（4.09）、「行過ぎた顧客指向」（3.92）、「原価目標優先による品質低下」（3.22）の順であった。上場企業と中小企業でt検定を行ったところ、差がみられなかった。ただ、原価企画の逆機能については、バリューチェーンとの関係では「調達活動」と「サプライヤーの疲弊」で相関がみられた。

### 4. 原価管理

原価管理について、まず利用企業は、前々節でみたように104社の88.1%であった。原価管理は、「非常に多い」5.0%、「かなり多い」29.7%、「やや多い」28.7%であった。

#### ①原価対象

まずは原価管理の対象について尋ねたところ、「製造原価」（5.98）、「材料費」（5.87）、「労務費」（5.77）の重視度、次いで「経費」（5.55）、「製造間接費」（5.30）の順であった。

図表 31：上場企業と中小企業の原価管理における原価対象の重視度の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
製造原価	94	6.01	0.91	99	5.98	0.84
材料費	90	6.11	0.73	92	5.87	0.89
労務費	91	5.65	0.96	94	5.77	0.97
経費	91	5.48	1.06	89	5.55	0.97

製造間接費	88	5.35	1.16	87	5.30	0.97
販売費	85	5.08	1.07	86	4.98	1.24
一般管理費	83	5.10	1.07	88	5.05	1.11

原価対象については、上場企業と中小企業でt検定を行ったところ、差がみられなかった。

Krasukal Wallis の検定を実施したところ、「業態」（すなわち、受注生産型、量産型、加工組立型、装置型、労働集約型のいずれの形態をとっているか）によって材料費の重視度に差がみられた。

## ②原価管理の手法

原価管理の手法について、その重視度を7点リカートスケールで尋ねたところ、伝統的な原価計算手法については、「実際原価計算」（5.53）、「標準原価計算」（5.14）、「直接原価計算」（4.66）、「CVP・損益分岐点分析」（4.24）はやや多く、わが国独自の原価管理手法といわれる「原価企画」は（3.42）であった。「特殊原価調査」と「品質原価計算」が共に（2.91）、「ライフサイクルコストイング」（2.75）、「ABC/ABM」（2.77）などはほとんど重視されていなかった。

図表 32：上場企業と中小企業の原価管理の手法の比較

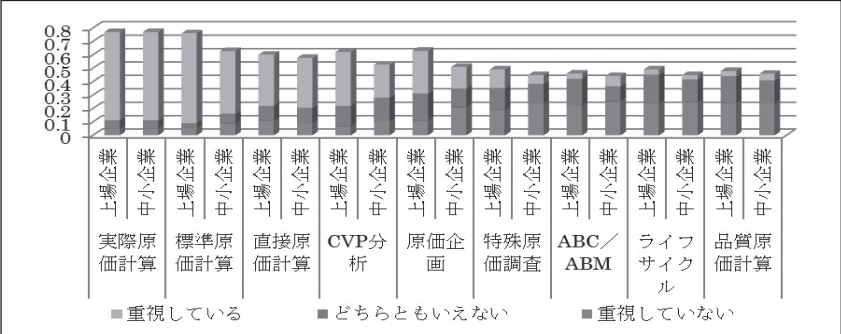
	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
実際原価計算	77	5.73	1.31	79	5.53	1.20
標準原価計算	76	5.49	1.43	74	5.14	1.61
直接原価計算	60	4.77	1.85	68	4.66	1.59
CVP分析、損益分岐点分析	62	4.79	1.29	62	4.24	1.55
原価企画	63	4.46	1.48	60	3.42	1.72
特殊原価調査	49	3.59	1.68	53	2.91	1.62
ABC／ABM	46	3.15	1.37	52	2.77	1.64
ライフサイクルコストイング	49	3.10	1.39	53	2.75	1.45
品質原価計算	48	3.17	1.49	54	2.91	1.47

原価管理の手法については、上場企業の製造業と中小企業の製造業でt検定を行った結果、「CVP・損益分岐点分析」と「原価企画」、「特殊原価調査」に差がみられた。これらは上場企業で多く用いられるようである。

図表 33： t 検定（上場企業と中小企業の原価管理の手法の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
実際原価計算	0.996	155.0	0.321	0.199
標準原価計算	1.453	149.0	0.148	0.358
直接原価計算	0.306	127.0	0.760	0.092
CVP・損益分岐点分析	2.221	123.0	0.028	0.568
原価企画	3.694	116.7	0.000	1.068
特殊原価調査	2.144	101.0	0.034	0.694
ABC/ABM	1.330	96.3	0.187	0.401
ライフサイクルコストینگ	1.307	101.0	0.194	0.365
品質原価計算	0.949	101.0	0.345	0.276

図表 34：上場企業と中小企業の原価管理の手法の比較（グラフ）



マーケティングの製品戦略や価格戦略と「直接原価計算」に相関（それぞれ  $r=.418$ ,  $r=.419$ ,  $p<.01$ ）がみられ、上場企業の製造業と同様、バリューチェーンの購買物流と「原価企画」に相関（ $r=.405$ ,  $p<.01$ ）がみられた。

また、原価管理の「満足度」と相関が高かったものとして「CVP・損益分

岐点分析」( $r=.474$ ,  $r=.405$ ,  $p<.01$ ) や「原価企画」( $r=.405$ ,  $p<.01$ ) があげられる。

次にそれぞれの原価計算手法の利用目的について、複数回答可で尋ねた結果についてみる。

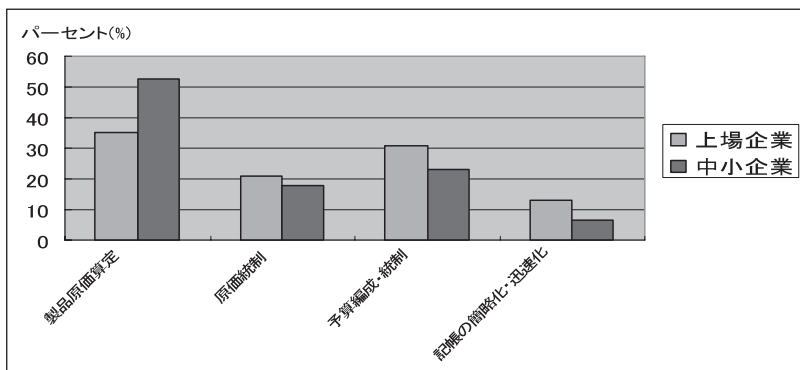
#### a. 実際原価計算の目的

実際原価計算の目的としては、「利益管理」(28.8%),「原価管理」(28.1%),「財務諸表作成」(25.6%),「意思決定」(8.1%)の順で、この度のデータでは、財務諸表作成目的がやや低い、拙稿(2014)の上場企業の製造業とそれほど変わらなかった。

#### b. 標準原価計算の目的

標準原価計算の目的としては、複数回答可で尋ねたところ、「製品原価算定」(52.6%),「予算編成・統制」(23.2%),「原価統制」(17.9%),「記帳の簡略化・迅速化」(6.3%)の順であり、製品原価算定目的は上場企業の製造業よりも大きいのが特徴であった。

図表 35：上場企業と中小企業の標準原価計算の目的の比較



#### c. 直接原価計算

直接原価計算の利用目的としては、「原価管理」(37.5%),「利益計画」(33.8%),「経営意思決定」(28.8%)の順であり、上場企業と同じ傾向であった。

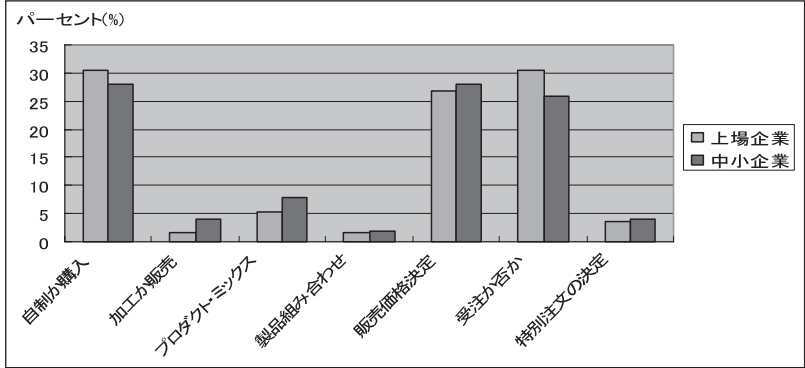
なお、直接原価計算のための「固定分解」については、「勘定科目法」(92.6%)

がほとんどで、それ以外に「最小二乗法」(5.6%),「散布図法」(1.9%)なども皆無ではなかった。

**d. 特殊原価調査**

特殊原価調査といわれる短期的な意思決定の方法は、「自制か購入か」と「販売価格の決定」が共に (28.0%),「受注か否か」(26.0%)などの順で用いられていた。上場企業とそれほど変わらなかった。

**図表 36：上場企業と中小企業の特特殊原価調査の目的の比較**



**③原価管理の問題点**

原価管理上の問題点としては、先行研究 (高橋, 2004) を参考にして、7 点リッカートスケールで尋ねたところ、「タイムリーな情報が提供できない」(4.69), 「原価意識が低い」(4.51), 「責任と権限の明確化ができていない」(4.44), 「管理基準が設定できていない」(4.42), 「計算制度・報告制度が整っていない」(4.23) の順であった。そして、これらは互いに強い相関をもっていた。

原価管理の問題点については、上場企業と中小企業でも検定を行ったところ、「原価意識が低い」, 「責任と権限の明確化ができていない」, 「管理基準が設定できていない」, 「計算制度・報告制度が整っていない」など多くに差がみられた。

図表 37： t 検定（上場企業と中小企業の原価管理の問題点の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
タイムリーな提供ができない	-1.298	165.0	0.196	-0.304
原価意識が低い	-4.439	165.0	0.000	-1.081
管理基準が設定できない	-2.892	150.8	0.004	-0.675
計算制度・報告制度が整っていない	-3.549	151.2	0.001	-0.849
責任と権限の明確化がない	-2.844	157.0	0.005	-0.701

原価管理の問題点はやはり中小企業により多くみられるようであり、とくに「原価意識が低い」は、上場企業との差が顕著であった。

#### ④製造間接費の配賦

製造間接費を配賦する企業は 82.8% にのぼった。配賦計算実施企業で配賦する配賦基準は、製造間接費の内容により配賦基準を変更する「複数配賦基準」（40.9%）、生産量、直接費、機械運転時間などの「操業度基準」（26.9%）、「なし（配賦はしていない）」（17.2%）などの順であり、上場企業に比べて、配賦をしていない企業も多かった。

## 5. ABC/ABM

ABC は採用企業が 7.6% とそもそも低く、サンプル数が非常に少ないので、推測統計による解析は行えず、記述統計についても省略する。

## 6. 実体管理

実体管理を行う企業は 69 社の 60.0% であった。実体管理の管理会計業務のなかで占める割合は、「非常に多い」が 7.5%、「かなり多い」 22.4%、「やや多い」 26.9%、「どちらともいえない」 25.4% で、実体管理を行っている企業のなかでは、割合は少なくなかった。

実体管理の手法で多用されていたのは、「方針管理」（5.43）、「QC サークル」（5.02）、「JIT」（4.87）、「TQM」（4.59）、「TQC」（4.56）、「TPM」（4.20）、「シッ

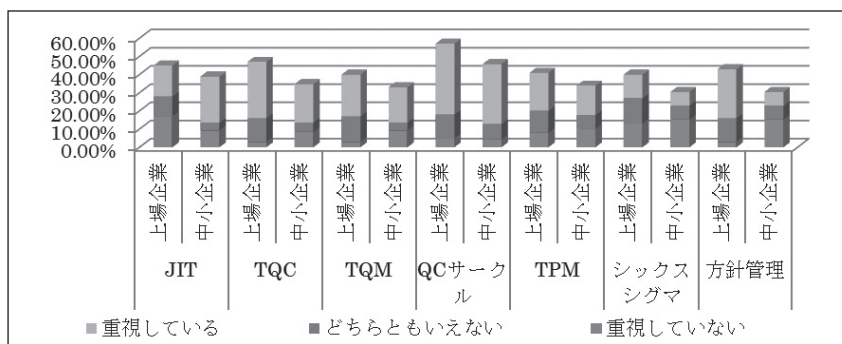
クスシグマ」(3.25)の順であった。

図表 38：上場企業と中小企業の実体管理の手法の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
JIT	45	3.98	1.98	46	4.87	2.08
TQC	47	4.91	1.28	41	4.56	1.76
TQM	40	4.90	1.45	39	4.59	1.80
QC サークル	57	5.00	1.45	54	5.02	1.32
TPM	41	4.59	1.61	40	4.20	1.87
シックスシグマ	40	3.83	1.65	36	3.25	2.05
方針管理	43	5.12	1.38	46	5.43	1.39

実体管理の手法の重視度については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、差がみられなかった。

図表 39：上場企業と中小企業の実体管理の手法の比較（グラフ）



## 7. 組織管理のための管理会計

組織形態については、前節でみたように、事業（本）部制や職能別組織をはじめとする形態があるが、これらはどのように管理されているのかについて調査した。

### ① 部門単位での経理担当者の有無

まず、部門単位での経理担当者の有無については、次の表のようになり、や

はり上場企業に比べて低かった。

**図表 40：上場企業と中小企業の部門単位での経理担当者の有無の比較**

	上場企業（製造業）		中小企業（製造業）	
	有効回答	パーセント（％）	有効回答	パーセント（％）
あり	38	39.2	18	15.7
なし	59	60.8	97	84.3

部門単位での経理担当者の有無は、Kruskal Wallis の検定を行ったところ、「組織形態」によって差がでた。

部門単位での経理担当者の有無によって、管理会計手法の「割合」、「満足度」が異なるか、Kruskal Wallis の検定を行ったところ、「意思決定の管理会計の満足度」、「業績管理の満足度」で差がでた。

## ②管理責任単位

次に組織管理のための管理責任単位については、「コスト・センター」33.8%、「プロフィット・センター」22.5%、「コスト・センターとプロフィット・センター」8.5%、「レベニュー・センター」18.3%などの順で管理している企業が多かった。

## ③管理責任単位の帳票

管理責任単位で作成している帳票としては、「事業部損益計算書のみ作成」している企業が大半の75.6%であり、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表」（14.6%）、「事業部損益計算書と事業部貸借対照表、事業部キャッシュフロー計算書」（2.4%）の順であった。上場企業と同じ傾向であった。

## ④組織管理のための管理会計の制度

組織管理のための管理会計の制度については、「本社費の配賦」（4.41）、「社内振替価格の設定」（4.02）、「社内金利制度」（2.34）の順で、上場企業と同じ順序であるが、用いられている割合は上場企業よりも少なかった。



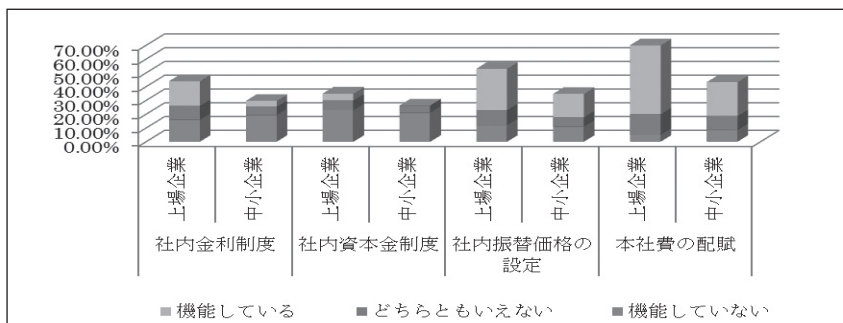
図表 41：上場企業と中小企業の組織管理のための管理会計制度の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
社内金利制度	44	3.66	2.16	35	2.34	1.75
社内資本金制度	35	2.46	1.88	31	1.81	1.19
社内振替価格の設定	53	4.47	1.80	41	4.02	1.96
本社費の配賦	70	5.07	1.25	51	4.41	1.63

組織管理のための管理会計の制度については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、「社内金利制度」、「本社費の配賦」に差がみられた。

ただ、これらは有効回答数も少なく、「本社費の配賦」を除いて、それほど機能していないのかもしれない。

図表 42：上場企業と中小企業の組織管理のための管理会計制度の比較（グラフ）



これらの制度は、Kruskal Wallis の検定を行ったところ、「企業規模」（従業員規模）や組織形態（職能別組織か事業（本）部制）によって、「本社費の配賦」の機能している度合に差がみられた。

## 8. 予算管理

予算管理を行う企業は前々節でみたように 81.4% にのぼる。また予算管理の割合は「非常に多い」7.4%, 「かなり多い」27.4%, 「やや多い」34.7% で、管理会計実務のなかで多くを占めている。

予算管理と短期利益計画との関係は、「非常に強い」16.5%、「かなり強い」48.4%、「やや強い」23.1%で短期利益計画との関係はかなり強いようである。長期利益計画との関係は、「非常に強い」5.8%、「かなり強い」22.1%、「やや強い」33.7%で、短期利益計画ほどではないにしても強い。

### ①予算の編成方針

予算管理について、まず予算編成方針を調査した。予算編成方針は、「**予算事務が原案を作成し、トップが承認**」37.0%、「**トップが方針を提示し、予算事務が具体案を作成**」28.3%、**上位部門が原案を提示し、予算事務が調整の後、トップが承認**」22.8%で、この度のデータでは、拙稿（2014a）の上場企業の製造業とそれほど変わらなかった。

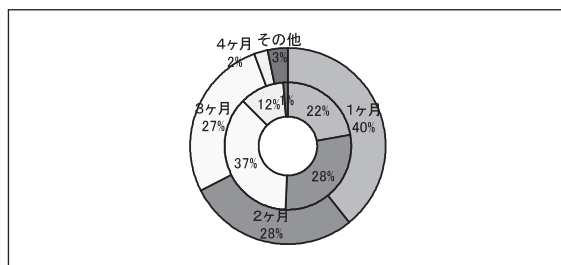
### ②予算の基本期間

予算の基本期間については、「1年」が76.8%とほとんどで、「6か月」21.1%、「3か月」のクォーター予算は2.1%に過ぎず、この度のデータでは、上場企業の製造業とそれほど変わらなかった。

### ③予算の編成期間

予算の編成期間については、「1か月」が最も多く39.1%、「2か月」28.3%、「3か月」27.2%、「4か月」2.2%の順であり、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、差がみられた。

図表 43：上場企業と中小企業の予算の編成期間の比較



上場企業のほうが編成期間が長く、中小企業は上場企業よりも短期間で予算を編成する傾向がみられた。

#### ④ 予算編成への参加者

予算編成への参加者は多重回答で尋ねたところ、「部門長」(22.0%)、「社長」(20.2%)、「課長・係長」(15.2%)、「全役員」(13.8%)「主要役員」(11.7%)などが多く、上場企業に比べて職能別組織をとる企業が多いためか、「事業（本）部長」は(13.1%)と少ないが、それ以外は上場企業とおおむね同じ傾向であった。

#### ⑤ 予算管理の目的

次に予算管理の目的を先行研究（山田他, 2003）を参考にして、7点リッカートスケール（「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」）で調査した。次表に示すとおり、「所要の収益性の実現」(5.71)が最も重視され、「財務安全性の確保」(4.99)、「部門の業績評価」(4.96)が続き、「所要の原価引下げ」(4.90)、「資源配分の有効性の達成」(4.05)の順であった。

図表 44：上場企業と中小企業の予算管理の目的の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
所要の収益性の実現	95	6.26	0.77	90	5.71	1.18
財務安全性の確保	84	4.82	1.35	82	4.99	1.40
所用の原価引下げ	86	5.20	1.20	80	4.90	1.36
部門の業績評価	88	5.53	1.12	82	4.96	1.34
資源配分の有効性の達成	79	4.46	1.21	74	4.05	1.30

予算管理の目的について、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、「所要の収益性の実現」、「部門の業績評価」、「資源有効配分の達成」に差がみられた。

図表 45：t 検定（上場企業と中小企業の予算管理の目的の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
所要の収益性の実現	3.667	151.8	0.000	0.542
財務安全性の確保	-0.841	164.0	0.402	-0.178
所用の原価引下げ	1.556	165.0	0.122	0.307

部門の業績評価	3.153	168.0	0.002	0.593
資源配分の有効性の達成	2.096	151.0	0.038	0.427

中小企業の製造業においては利益計画を行わない企業も散見され、予算管理の第1の目的ともいえる「所要の収益性の実現」が比較的少ない。また、職能別組織が多いためか、予算管理の目的としての「部門の業績評価」は当然、少ないのであろう。

## ⑥予算の種類

各種予算のウエイトについて尋ねたところ「損益予算」(5.79)や「販売予算」(5.45)を重視していない企業はなく、本稿の対象は製造業としているため、「製造予算」(5.40)などが続く。

図表 46：上場企業と中小企業の予算の種類の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
損益予算	94	6.29	0.74	91	5.79	1.08
資金予算	83	4.63	1.47	66	4.68	1.58
資本予算	67	3.66	1.69	55	3.29	1.41
販売予算	87	6.01	0.83	71	5.45	1.44
製造予算	92	5.83	0.94	75	5.40	1.41
研究開発予算	91	5.31	1.15	75	4.25	1.48

予算の種類について、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、「損益予算」、「販売予算」、「製造予算」、「研究開発予算」に差がみられた。

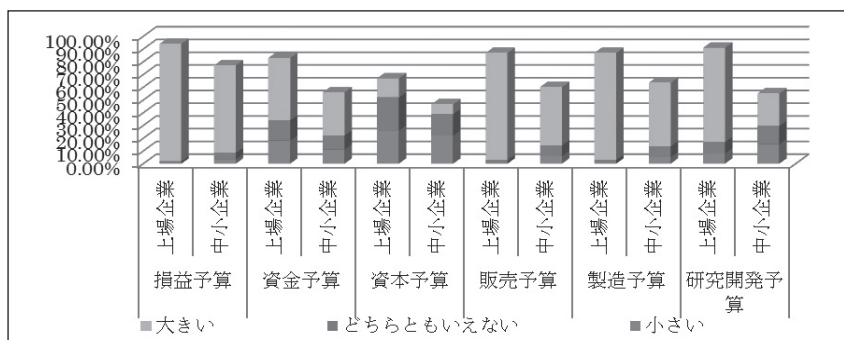
図表 47：t 検定（上場企業と中小企業の予算の種類の比較）

	t 値	自由度	有意確率（両側）	平均値の差
損益予算	3.846	154.0	0.000	0.517
資金予算	-0.124	147.0	0.901	-0.031
資本予算	1.371	120.0	0.173	0.396
販売予算	3.050	104.1	0.003	0.584

製造予算	2.361	122.5	0.020	0.448
研究開発予算	4.941	115.5	0.000	1.084

中小企業の製造業においては、利益計画を行っていない企業も散見され、損益予算や販売予算も上場企業ほどには重視されていない様子である。また、製造予算や研究開発予算についても中小企業では上場企業ほどには研究開発が行われていないのかもしれない。

図表 48：上場企業と中小企業の予算の種類の比較（グラフ）



企業規模との関係においては、Kruskal Wallis の検定を実施したところ、「企業規模」（売上規模、総資産規模）と「研究開発予算」などの間に有意な差がみられた。

なお、この度の中小企業の製造業の調査では、予算管理の「割合」に最も大きく関係しているのが「損益予算」（ $r=.517$ ,  $p<.01$ ）や「製造予算」（ $r=.400$ ,  $p<.01$ ）であった。

## ⑦部門予算

部門予算の作成手続については、「予算編成方針と部門予算原案とを調整」が最も多く 57.6%, 「予算編成方針に従う」27.2%, 「各部門で独自に作成」14.1% の順で、拙稿（2014a）の上場企業の製造業とそれほど異ならない様子であった。

部門予算の作成方法は、「積上型」(5.07)と答えた企業がもっとも多く、その重視度も高かった。また、「折衷型」(4.71)と答えた企業がそれに続く。なお、部門予算作成方法で予算管理の「満足度」に最も貢献しているのが「積上型」の予算管理であった ( $r=.455$ ,  $p<.01$ )。

#### ⑧予算の点検・修正

当初予算の点検・修正は、「半期」が40.2%で最も多く、続いて「四半期」27.2%、「毎月」が19.6%、「定期的」9.8%の順であり、上場企業の製造業とそれほど異ならない様子であった。

点検・修正の目的は、「改善措置」(5.29)や「差異の報告」(5.24)、「部門成果の評価」(4.92)、「部門主管者の業績評価」(4.42)の順で重要視されていた。なお、これらについて上場企業と中小企業でt検定を行った結果、「部門成果の評価」で差がみられた。中小企業では上場企業に比べて職能別組織が多かったためであろう。

#### ⑨参加による動機づけ

参加による動機づけについては、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、差がみられた。この度のデータでは、参加による効果は、中小企業のほうが上場企業より低かった。

#### ⑩予算の目的志向性

予算の目的志向性すなわち、前年度実績を前提に、新事業年度分を積み上げる形で編成されるか、経営戦略の達成に向けて戦略的見地から重点的に配分されるかについては、上場企業と中小企業で、差がみられなかった。

#### ⑪予算管理の問題点

最後に予算管理の問題点を先行研究(崎他, 2003)を参考にして、7点リッカートスケール(「1 全くあてはまらない」から「7 非常にあてはまる」)で調査した。その結果、「環境変化予測の困難性」(4.93)、「現状は認知的傾向の醸成」(4.37)、「意義への認識欠如」(4.34)、「予算編成に時間がかかりすぎる」と「弾力性に対する認識不足」が共に(4.27)、「部分最適化行動」(4.21)、「予算スラッ

ク形成」(3.83)の順であった。

予算管理の問題点については、上場企業と中小企業でt検定を行ったところ、「意義への認識欠如」にのみ差がみられた。中小企業における製造業ではそもそも予算管理を行っていない企業も散見されたが、こうした予算管理に対する重要性の認識が上場企業の製造業よりも低いのかかもしれない。

## 9. MPC

MPC（ミニ・プロフィットセンター）の採用、すなわち製造現場における小集団利益マネジメントを実施する企業は、本調査ではわずか6社の5.1%であった。

MPCは、このように採用している企業そのものがそもそも低く、サンプル数が非常に少ないので、推測統計による解析は行えず、記述統計についても省略する。

## 10. 業績管理

業績管理は前々節でみたように83.1%の企業で行われていた。業績管理の管理会計実務に占める割合は、「非常に多い」5.1%、「かなり多い」22.0%、「やや多い」28.0%で、やはり大きなウエイトで行われている。

まず業績管理指標について、7点リッカートスケール（「1 全く重視していない」から「7 非常に重視している」）で調査した。その結果、次表に示すとおり、「財務指標」(5.41)、「顧客関連指標」(4.46)、「業務関連プロセス指標」(4.23)の順であった。

図表 49：上場企業と中小企業の各業績管理指標の重視度の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
財務指標の重視度	94	5.59	1.21	96	5.41	1.17
顧客関連指標の重視度	83	4.53	1.29	84	4.46	1.35

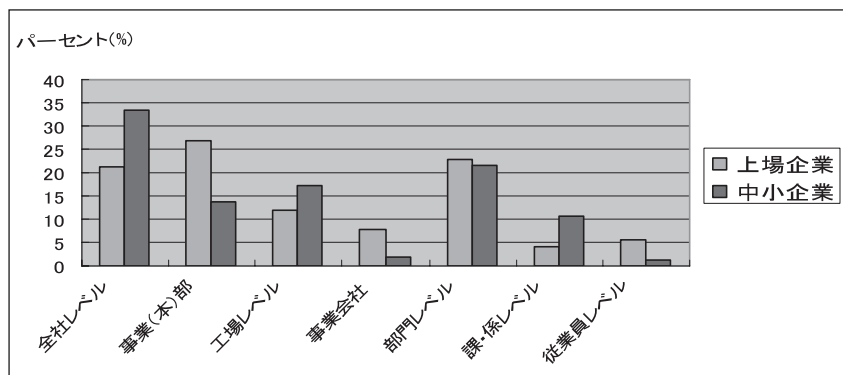
業務プロセス関連指標の重視度	84	4.25	1.34	86	4.23	1.29
----------------	----	------	------	----	------	------

これら指標の重視度については、上場企業と中小企業でt検定を行った結果、差がみられなかった。

### ①業績管理の単位

業績管理がどのような単位で行われているか、業績管理の単位については、複数回答可で尋ねたところ、「全社レベル」(33.6)、「部門レベル」(21.7%)、「工場レベル」(17.1%)、「事業（本）部レベル」(13.8%)の順で、中小企業は上場企業に比べて、事業（本）部レベルは低いが全社レベルは高い。

図表 50：上場企業と中小企業の業績管理の単位の比較



### ②財務指標

財務情報で業績管理に用いられている指標の重視度は、「売上高」(6.22)、「営業利益」(6.01)、「売上総利益」(5.92)、「経常利益」(5.88)、「事業部利益」(4.47)などの順で、売上や利益の実額の指標が高かったが、それ以下は次表のようになった。

図表 51：上場企業と中小企業の財務指標の重視度の比較

	上場企業（製造業）			中小企業（製造業）		
	有効回答	平均値	標準偏差	有効回答	平均値	標準偏差
売上高	88	5.98	1.16	95	6.22	0.79



売上総利益	84	5.61	1.24	89	5.92	0.99
営業利益	90	6.13	1.03	91	6.01	0.88
経常利益	81	5.58	1.22	97	5.88	0.99
限界利益	79	5.14	1.45	87	5.36	1.33
事業部利益	78	5.55	1.36	78	4.47	1.70
本社費配賦後利益	76	4.84	1.59	69	4.12	1.61
売上高利益率	81	5.31	1.45	83	5.13	1.44
ROI	72	4.15	1.60	73	3.44	1.55
ROA	74	4.36	1.58	74	3.46	1.54
ROE	75	4.52	1.64	73	3.44	1.50
キャッシュフロー	78	4.87	1.53	84	5.17	1.51
残余利益	64	3.64	1.42	71	3.77	1.45
EVA	64	3.75	1.53	62	3.35	1.44

財務指標について、製造業と非製造業で t 検定を行った結果、「事業部利益」、「本社費配賦後利益」に差がみられた。上場企業と中小企業の組織形態で、中小企業では職能別組織が多いため当然の結果であると考えられる。また、それ以外に、「ROI」、「ROA」、「ROE」の重視度に差がみられた。

なお、組織形態との関係では、Kruskal Wallis の検定を行ったところ「事業部利益」の重視度で差がでた。

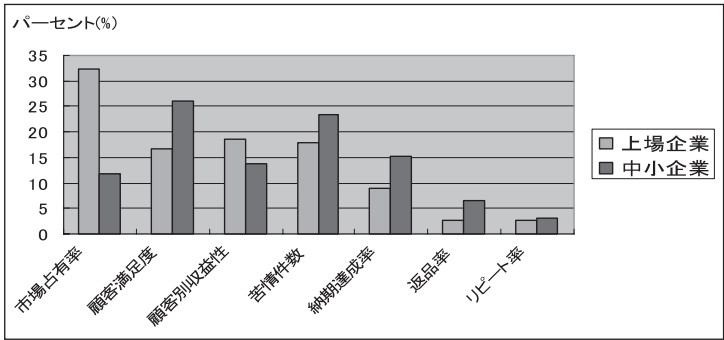
次に非財務指標について、複数回答可で尋ねた結果を示す。

### ③非財務指標

#### a. 顧客関連指標

顧客関連指標については、多重回答可で尋ねたところ、「顧客満足度」(26.0%)、「苦情件数」(23.8%)、「納期達成率」(15.3%)、「顧客別収益性」(13.8%)、「市場占有率」(11.7%)の順であり、市場占有率については上場企業よりも低いなど、拙稿（2014）の上場企業とやや異なる様子であった。

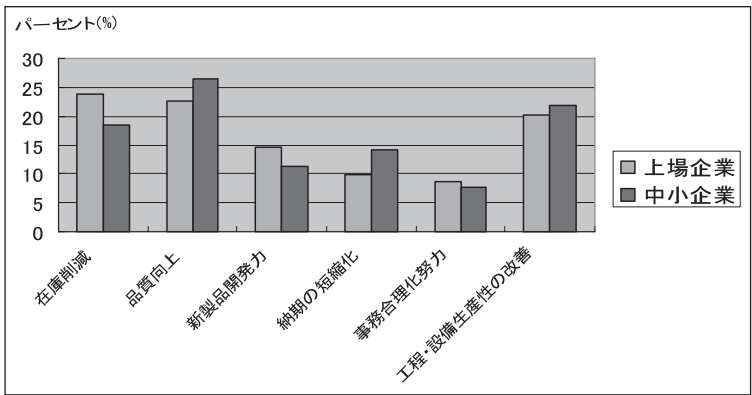
図表 52：上場企業と中小企業の顧客関連指標の重視度の比較



b. 製造関連指標

同様に製造関連指標は、「品質向上」(26.5%),「工程・設備生産性の改善」(21.9%),「在庫削減」(18.5%),「納期の短縮化」(14.2%)の順であった。上場企業の製造業とおおむね同じ傾向であった。

図表 53：上場企業と中小企業の製造関連指標の重視度の比較



c. 従業員関連指標

従業員関連指標は、「従業員一人当たり売上高」(28.6%),「従業員数」(26.6%),「従業員一人当たり人件費」(21.4%)などが高く、上場企業の製造業とおおむね同じ傾向であった。

#### ④業績管理と金銭的報酬との関連性

続いて、業績管理と金銭的報酬との関連性について、7点リッカートスケール（「1 全く関係がない」から「7 完全に連動している」）で調査した。その結果、次表に示すとおり「事業部長」（4.64）、「ミドル・マネジャー」（4.38）、「ローワー・マネジャー」（4.00）、「一般従業員」（3.74）の順に事業業績と金銭的報酬の関連性が高かった。

### 11. BSC

BSCの導入は、前々節でもみたように導入企業は5社の4.2%と非常に少なかった。BSCは、採用している企業そのものがそもそも低く、サンプル数が少なかったので、推測統計については行うことができず、記述統計についても省略する。

## Ⅵ. おわりに

以上、第Ⅱ節において、アンケート調査の概要と回答企業について述べ、第Ⅲ節において、この度の回答企業における経営管理のコンテキストについての調査結果を記載し、第Ⅳ節においては、わが中小企業における製造業の管理会計実践として、「利益計画」、「意思決定のための管理会計」、「原価企画」、「原価管理」、「実体管理」、「組織管理のための管理会計」、「予算管理」、「MPC」、「業績管理」、「BSC」について考察するなかで、わが国上場企業における製造業の管理会計実践と比較検討し、また、こうした管理会計実践をそのコンテキストとなっている経営戦略、マーケティング、意思決定、バリューチェーン、組織形態などとの関係で考察した。

各管理会計手法やその利用状況は上場企業の製造業と中小企業の製造業では大きく異なっていたし、あるいは企業の「経営戦略」、「マーケティング」、「意思決定」、「バリューチェーン」あるいは「組織形態」といったものによって影

響を受け、業態や企業規模によっても規定され、さらには他の手法との関係によっても可変的であることがわかった。

今後の課題としては、中小企業の非製造業について考察を行うことや業界・業種ごとの管理会計実践の相違を明らかにしてゆくことであろう。

## ＜参考文献＞

上東正和「わが国製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻，第1号，2014a年。

上東正和「わが国非製造業の管理会計実践の実態と展望」『富大経済論集』第60巻，第2号，2014b年。

崎章浩・井上博文・広原雄二・成松恭平「わが国企業予算制度の実態（平成14年度）」(3) 予算編成に関する分析」『産業経理』第63巻，第3号，2003年。

高橋史安・新江孝・陳豊隆・劉慕和「原価計算・管理会計実践の総合的データベースの構築：平成13・14年度共同研究成果報告について（含アンケート調査結果）」『会計学研究』（日本大学）第17号，2004年。

吉田栄介・福島一矩・妹尾剛好『日本の管理会計の探求』中央経済社，2012年。

提出年月日：2014年12月8日

